

0- 794767

*На правах рукописи*

*Музафарова*

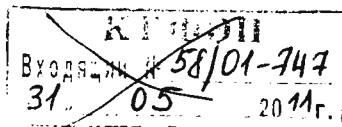
**МУЗАФАРОВА Ленера Акмалутдиновна**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ОЦЕНКИ  
ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011



Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
Клычова Гузалия Салиховна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Хоружий Людмила Ивановна

кандидат экономических наук  
Багаев Илья Владимирович

Ведущая организация - ФГОУ ВПО "Ижевская государственная  
сельскохозяйственная академия"

Защита состоится 29 июня 2011 года в 09<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 27 мая 2011 года.



Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

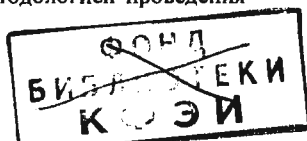
Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** За последние годы российская экономика продемонстрировала глубокую зависимость от мировой финансовой системы и колебаний ВВП ряда стран, таких как США, Китай, государств еврозоны и пр. В подобных условиях гарантировать стабильность российской экономики за счет повышения налогов вряд ли возможно, ибо зависимость от внешних факторов при этом сохраняется. Усиление инфляции на все виды товаров и услуг, обусловленное увеличением бюджетных расходов и усугубленное засухой 2010 года, вынуждает многие компании, а также физические лица, искать активы, менее других подверженные ценовым колебаниям. Одним из таких активов является земля. По этой причине организациям, осуществляющим сделки купли или продажи земельных участков, необходимо организовать ведение учета, как финансового, так и налогового, в соответствии с требованиями российского законодательства, а также, если речь идет об управленческом учете, в соответствии с теми задачами, которые ставят перед учетной системой организации руководство.

Осуществление сделок купли-продажи земельных участков, в свою очередь, способствует развитию сферы оказания услуг по оценке земельных участков. Оценка проводится специализированными фирмами, которые, помимо заказов со стороны частных лиц, выполняют также крупные заказы, в том числе со стороны государственных органов, выдвигающих условия проведения тендеров, по результатам которых проводится выбор фирмы-победителя. В рамках тендерной системы у оценочных фирм возникают проблемы, связанные с обоснованным, а не интуитивным принятием решений относительно своего участия или неучастия в тендере; отражением в тендерной документации расчетного уровня затрат и цены, по которой оценочная фирма может провести оценку; анализом возможных цен конкурентов; применением при больших объемах деятельности синтетических управленческих счетов и пр. Данные аспекты усложняются необходимостью обеспечения учетного процесса надлежащим программным продуктом, на базе которого можно формировать информацию в нужном разрезе и принимать управленческие решения. Все это делает тему данного диссертационного исследования актуальной.

**Степень изученности проблемы.** В процессе написания диссертационной работы были использованы источники, связанные с методологией проведения



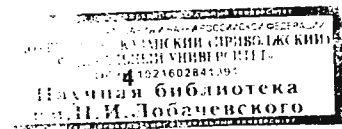
оценки, документально-правового оформления сделок купли-продажи земельных участков, например, труды М.М.Ахмадеевой, Г.Е.Быстровой, Н.А.Волковой, Е.А.Киндеевой, М.Г.Пискуновой, Г.В.Чубуковой и др. Однако основой для написания диссертации послужили работы, связанные с раскрытием аспектов ведения бухгалтерского и налогового учета операций по проведению оценки и купли-продажи земельных участков.

Существенный вклад в развитие вопросов теории и методики бухгалтерского учета, анализа производственных затрат, управленческого учета внесли: Р.А.Алборов, И.А.Басманов, П.С.Безруких, Н.Г.Белов, И.Н.Богатая, С.А.Бороненкова, С.М.Бычкова, М.А.Вахрушина, О.Н.Волкова, Е.Ю.Воронова, Н.Д.Врублевский, К.М.Гарифуллин, В.Г.Гетьман, Е.А.Еленевская, Н.А.Ермакова, В.Б.Ивашкевич, О.Д.Каверина, Т.П.Карпова, А.Н.Кашаев, В.Э.Керимов, Г.С.Клычова, С.В.Козменкова, М.И.Кутер, Н.Т.Лабынцев, И.А.Ламыкин, А.Д.Ларионов, В.Е.Ластовецкий, Ж.Г.Леонтьева, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковский, О.А.Миронова, В.Н.Нестеров, О.Е.Николаева, С.А.Николаева, П.П.Новиченко, В.Д.Новодворский, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, М.З.Пизенгольц, В.Л.Поздеев, Л.В.Попова, П.В.Смекалов, Я.В.Соколов, С.А.Стуков, А.Е.Суглобов, В.П.Суйц, С.К.Татур, В.А.Терехова, В.И.Ткач, Г.В.Улина, Л.И.Хоружий, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет, В.Г.Широбоков, Т.В.Шишкова, Л.З.Шнейдман и другие. Особое место при этом занимает проблематика внедрения управленческого учета, исследуемая в научных трудах зарубежных ученых: А.Апчерча, К.Друри, Фостера Дж. Хорнгрена, Ш.Датара и других. Вместе с тем, необходимо отметить, что проблемы теории и методики управленческого учета оценочных компаний требуют более глубокого исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретических, методических и практических рекомендаций по учету и оценке земельных участков.

Для достижения данной цели были решены следующие задачи:

- исследовать и систематизировать исторические аспекты формирования земельных отношений в России и в мире;
- систематизировать методы оценки земельных участков;
- разработать методики финансового, налогового и управленческого учета операций с земельными участками;
- выявить особенности тендерного получения заказов на оценку земельных участков как направления деятельности организации;
- раскрыть специфику применения релевантного подхода в условиях принятия решения об участии в тендере на оценку земельных участков;
- разработать подходы к формированию учетно-аналитической системы в организациях, осуществляющих оценочную деятельность на основе тендерного получения заказов.



**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

**Предметом исследования** является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с развитием учета и оценки земельных участков экономических субъектов.

**Объектом исследования** является действующая методика учета и оценки земельных участков экономических субъектов.

**Теоретической и методологической основой** диссертационного исследования послужили научные труды авторов в области теории и практики учета и оценки земельных участков в экономических субъектах; законодательные, нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие организацию бухгалтерского учета, отчетности и оценки земельных участков; методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ, Министерства сельского хозяйства РФ; действующая практика учета и оценки земельных участков и др.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических отношений, процессов и явлений в их развитии и взаимосвязи. В процессе диссертационного исследования применены общенаучные и специальные методы исследования - анализ, синтез, расчетно-конструктивный, монографический, логический, системный подходы к оценке экономических явлений,

**Научная новизна** проведенного исследования заключается в систематизации и развитии теоретических и методических основ учета и оценки земельных участков в соответствии с релевантным подходом к принятию управленческих решений. В процессе исследования получены следующие результаты:

- обоснована специфика операций с земельными участками в условиях развития нормативно-правовой базы, систематизированы методы оценки, используемые в учете земельных участков и раскрываемые в отчетности;
- разработаны методические рекомендации по учету земельных участков, заключающиеся в совершенствовании документального оформления оприходования земельного участка, предложены формы "Акт приема-передачи земельного участка" и "Акт о размежевании земельного участка", на основании которых ведется учет списания исходного и новых земельных участков;
- разработана методика управленческого учета операций с земельными участками, основанная на принципе перманентной двойной оценки земельных участков, первая из которых предполагает включение в первоначальную стоимость участка вмененных издержек - до момента фактического использования объекта в хозяйственной деятельности предприятия; вторая заключается в определении справедливой стоимости участка; сопоставление данных оценок позволяет определить наилучший момент для продажи участка, а также дает возможность

заложить критерии, по которым становится возможным оценить эффективность действий ответственных лиц в части управления земельными участками;

- определены бизнес-процессы для осуществления оперативного контроля за ходом выполнения операций, связанных с земельными участками;

- даны рекомендации по определению экономически обоснованного уровня затрат на выполнение контрактов по тендерам на основе релевантного подхода к принятию оценочной организацией решения по тендерам;

- предложена учетно-аналитическая модель формирования цены земельных участков в условиях тендерной системы получения заказов: систематизированы релевантные данные при крупных объемах деятельности; рекомендовано введение дополнительного активного счета 47 "Себестоимость выполнения заказов (тендеры)".

**Теоретическое значение полученных результатов** состоит в обобщении и систематизации теоретических, методических и практических исследований, позволивших построить методическую основу организации учета и оценки земельных участков.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что предложенные методики бухгалтерского учета и оценки земельных участков в организациях позволяют повысить информативность учетных данных как в целях управления на микроуровне, так и в разработке программ на уровне государства; формировать тендерную цену на оценку земельных участков с применением релевантного подхода. Защищаемые положения, выводы и предложения могут быть использованы в практической работе по организации и ведению бухгалтерского учета и оценке земельных участков, разработке автоматизированных бухгалтерских программ для оценочных организаций

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования рассмотрены и одобрены на научно-практических конференциях ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет", проводимых ежегодно, Международной научно-практической конференции "Потребительская кооперация: теория, методология, практика" (г. Москва, 2010 г.), Международной научно-практической конференции "Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики" (г. Казань, 2010 г.), Республиканской научно-практической конференции "Современные тенденции конкурентоспособности Республики Татарстан: инновация, инвестиции, кластерный подход" (г. Казань, 2010 г.), Международной научно-практической конференции "Инженерная наука - агропромышленному комплексу" (г. Казань, 2010 г.), Всероссийской научно-практической конференции "Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики" (г. Княгинино, 2011 г.). Основные положения по теме исследования были опубликованы в журнале "Вестник КГАУ" (г. Казань, 2010-

2011 гг.), РИСК (г. Москва, 2011 г.), "Современные аспекты экономики" (г. Санкт-Петербург, 2010 г.), электронном научном журнале "Управление экономическими системами"

Результаты научных исследований нашли отражение в 17 научных работах объемом 17,18 авторских печатных листов, среди которых четыре работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет" при чтении лекций по дисциплине "Бухгалтерский финансовый учет", а также при разработке методического материала для практических занятий по данной дисциплине.

Результаты исследования нашли практическое применение в ООО "Экспертные технологии" (г. Казань), ООО "ПрофЭкс" (г. Казань), ООО "Юридическое агентство ЮНЭКС" (г. Казань), ОАО Республиканский кадастровый центр "Земля" (г. Казань).

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, иллюстрирована таблицами, рисунками и имеет следующее содержание:

Введение

**1. Теоретические основы развития земельных отношений**

1.1. Теоретико-исторические аспекты формирования земельных отношений

1.2. Нормативно-правовое обеспечение учета операций с земельными участ-

ками

1.3. Методы оценки земельных участков

**2. Методическое обеспечение операций с земельными участками**

2.1. Методика финансового учета операций с земельными участками

2.2. Методика налогового учета операций с земельными участками

2.3. Методика управленческого учета операций с земельными участками

**3. Развитие учетно-аналитической информации для оценки земельных участков и проведения тендеров**

3.1. Сравнительный анализ оценки земельных участков

3.2. Особенности применения релевантного подхода в условиях принятия решения об участии в тендере на оценку земельных участков

3.3. Формирование учетно-аналитической системы в организациях, осуществляющих оценочную деятельность на основе тендерного получения заказов

Заключение

Литература

Список приложений

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Обоснована специфика операций с земельными участками в условиях развития нормативно-правовой базы, систематизированы методы оценки, используемые в учете земельных участков и раскрываемые в отчетности.**

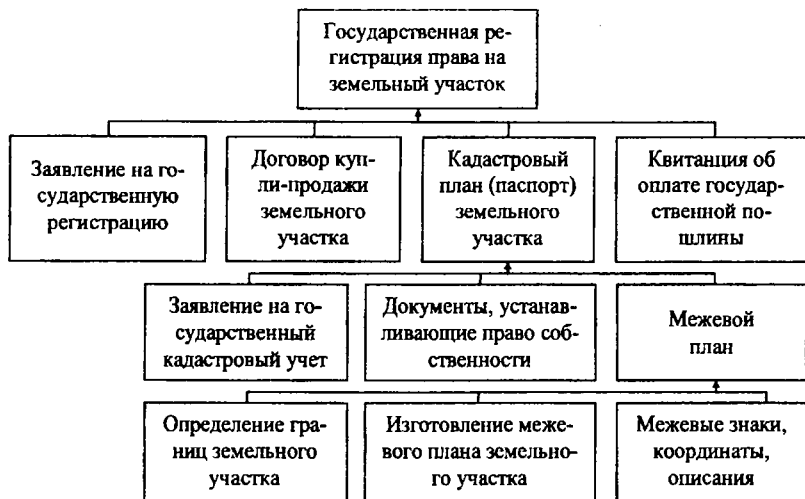
По результатам проведенных исследований был сделан вывод, что процесс становления и развития земельных отношений напрямую связан с историей развития человеческого общества. Через понимание земли как ресурса, становление межевого дела, разработку методов оценки земельных угодий, возникновение межевого права и появление большого количества людей, обладающих капиталом для покупки земли, возникла система, называемая системой кадастрового учета. В России земельные отношения переживали те же этапы своего развития, что и в Европе, однако происходило это не синхронно. Как правило, Россия опаздывала в решении земельного вопроса, хотя и осуществлялись попытки по его ускорению в виде земельных реформ. Революция 1917 года законсервировала решение вопроса относительно существования частной собственности на землю, пока принятая в 1993 году Конституция РФ не возвратила такую возможность.

На текущий момент сделки купли-продажи земли в России имеют свободный характер осуществления, при этом согласно п. 1 ст. 15 Земельного кодекса РФ частной собственностью юридических лиц и граждан являются земельные участки, приобретенные в соответствии с законодательством РФ.

Согласно законодательству РФ приобретение прав на земельный участок осуществляется в три этапа (рис. 1):

- во-первых, проводятся межевые работы, и подготавливается межевое дело, необходимое для постановки объекта на кадастровый учет;
- во-вторых, осуществляется сама постановка объекта на кадастровый учет;
- в-третьих, подаются документы на государственную регистрацию прав на земельный участок, по итогам которой покупателю выдается свидетельство о государственной регистрации права собственности на землю. Помимо свидетельства регистрирующий орган выдает экземпляр договора купли-продажи с надписью, нанесенной путем оттиска гербовой печати: "Произведена государственная регистрация права собственности".





**Рис. 1. Этапы прохождения государственной регистрации прав на земельные участки**

Еще на этапе составления в договоре указывается рыночная стоимость земельного участка, определяемая на основе проведения оценки, при этом оценщик может использовать один из шести методов оценки: сравнения продаж; выделения; распределения; остатка; капитализации земельной ренты и предполагаемого использования, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки. По нашему мнению, для совершенствования операций с земельными участками со стороны государства необходимо проведение дальнейших мероприятий по ускорению процедуры оформления государственной регистрации прав на земельные участки с тем, чтобы этапы 1 и 2 осуществлялись независимым от покупателя образом, а степень их проведения не влияла на срок и возможность получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на землю.

**2. Разработаны методические рекомендации по учету земельных участков, заключающиеся в совершенствовании документального оформления прихода земельного участка, предложены к применению "Акт приема-передачи земельного участка" и "Акт о размежевании земельного участка", на основании которых ведется учет списания исходного земельного участка и возникновение нового размежеванного.**

Отражение операций по приобретению и продаже земельных участков ввиду специфики актива имеет особенности, связанные с формированием первоначальной стоимости земельных участков; документальным и синтетическим оформлением покупки, введения в эксплуатацию или продажи участка; проведением размежевания. Амортизация согласно п. 17 Положения 6/01 "Учет ос-

новых средств" (ПБУ 6/01) на земельные участки не начисляется. По итогам исследования указанных специфических аспектов было выявлено отсутствие в нормативных источниках формы первичных документов, специально предназначенной для оприходования данного актива.

Так, нормативные источники предполагают применение одной из двух форм первичных документов: формы ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)" или форма 401-АПК "Акт на оприходование земельных угодий". Однако форма 401-АПК разработана под специфику работы сельскохозяйственных организаций, а форма ОС-1, утвержденная постановлением Госкомстата России № 7 от 21 января 2003 г., не содержит необходимых реквизитов для заполнения (количество, вид угодий, качество земель и пр.), в результате чего приходится заносить данную информацию в раздел "Другие характеристики". В то же время ряд таких реквизитов, как организация-изготовитель, способ и норма начисления амортизации, срок полезного использования, остаточная стоимость, в силу специфики вводимого в эксплуатацию актива остаются пустыми.

Для устранения этих недостатков нами разработана и приведена в Приложении 1 диссертации дополнительная форма ОС-1в "Акт о приеме-передаче земельного участка", на основании которой организации могут осуществлять приемку-передачу земельного участка. Помимо перечисленных полей, существуют и другие, подлежащие отмене. Так, согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ), утвержденному постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359 (с последующими изменениями и дополнениями) к основным фондам относятся "... произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг". Поскольку земельные участки не являются "произведенным активом", они не могут классифицироваться в качестве основных фондов, а потому в перечне основных фондов постановления Госстандарта РФ отсутствуют. В результате, в предлагаемой форме ОС-1в поле "Номер по ОКОФ" не приведено. Отсутствует информация о земельных участках и в Постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 "О классификации основных фондов, включаемых в амортизационные группы" (с последующими изменениями и дополнениями), что обусловлено общей направленностью российского законодательства (см. также п. 17 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"), по которому земельные участки амортизации не подлежат. В связи с этим в документе формы ОС-1в отсутствует поле "Номер амортизационной группы".

Разработка документа формы ОС-1в "Акт о приеме-передаче земельного участка" требует внесения дополнений в "Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств", утвержденные постановлением Госкомстата России № 7 от 21 января 2003 г.

Текст такого варианта внесения исправлений в Указания оформлен и приведен в Приложении 2.

Помимо этого выявлено отсутствие отдельного документа, на основании которого делается учетная запись о размежевании исходного участка, т.е. на текущий момент проводка: дебет 08.1 "Приобретение земельных участков", аналитическая позиция - получаемые в результате деления участки; кредит 01 "Основные средства", аналитическая позиция - разделяемый земельный участок - не имеет законодательно закрепленной формы. В Приложении 3 приведен разработанный формат такого документа.

**3. Разработана методика управленческого учета операций с земельными участками, основанная на принципе перманентной двойной оценки земельных участков, первая из которых предполагает включение в первоначальную стоимость участка вмененных издержек - до момента фактического использования объекта в хозяйственной деятельности предприятия; вторая - в определении справедливой стоимости участка; сопоставление данных оценок позволяет определить наилучший момент для продажи участка, а также дает возможность заложить критерии, по которым становится возможным оценить эффективность действий ответственных лиц в части управления земельными участками.**

Данный пункт новизны реализуется через две составляющие:

- формирование первоначальной стоимости земельного участка с учетом всех имеющих место затрат, в том числе с учетом вмененных издержек. Обуславливается это тем, что приобретение земельного участка требует извлечения крупных средств из оборота, которые при альтернативном варианте использования могли принести организации доход. Простой расчет показывает, что при стоимости земельного участка в 5 млн. руб. и ставке по депозиту в 7% годовых организация теряет примерно 175 тыс. руб. за полгода и 350 тыс. руб. за год. На наш взгляд, величины вмененных затрат, связанных с приобретением земельного участка, должны рассчитываться до месяца, в котором земельный участок начинает приносить прибыль (убыток) или участвовать в хозяйственной деятельности организации. В связи с этим введение земельного участка в эксплуатацию, на наш взгляд, еще не является достаточным основанием для прекращения исчисления вмененных затрат, поскольку введенный на бумаге (т.е. согласно акту приема-передачи) в эксплуатацию участок долгое время может не использоваться для целей, ради которых был приобретен, например, для строительства или сдачи в аренду. Незадействованный земельный участок омертвляет выведенные из оборота средства, а значит, продолжает приносить вмененные убытки;

- возможность проведения перманентной переоценки земельного участка для осуществления более гибкой ценовой политики и оптимизации продаж, если имеется решение руководства о необходимости продажи участка в определенный срок (период). Перманентная переоценка участка, которая в рамках финансового учета не

может быть проведена согласно п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств № 91н от 2003 г., напрямую связана с предыдущим пунктом, поскольку превышение рыночной цены над первоначальной стоимостью земельного участка является вмененным доходом. Таким образом, необходимо иметь сразу две оценки участка: первоначальную, корректируемую на возникающие величины вмененных издержек, и рыночную, корректируемую исходя из ценовых колебаний. Эти две оценки по итогам каждого отчетного периода сопоставляются, в результате чего рассчитывается показатель роста или падения эффективности осуществленных вложений. На момент начала использования земельного участка в хозяйственной и иной деятельности вмененные издержки перестают "наслаиваться" на его первоначальную стоимость, поскольку спекулятивная составляющая по данному активу исчезает. Одновременно появляется возможность расчета суммы, в которую обошлась предприятию преждевременная покупка участка - она будет равна величине вмененных издержек, включенных за данный период в первоначальную стоимость актива, т.е. появляются дополнительные возможности по оценке эффективности управленческих решений, принимаемых на предприятии.

**4. Определены бизнес-процессы для осуществления оперативного контроля за ходом выполнения операций, связанных с земельными участками.**

Разработанные и введенные в автоматизированную учетную систему предприятия бизнес-процессы позволяют руководству осуществлять более жесткий контроль за исполнением операций по покупке или продаже земельного участка. Ужесточение контроля выполнения операций в рамках соответствующего бизнес-процесса реализуется через необходимость ввода ответственными лицами в автоматизированную информационную систему сведений о достижении контрольных точек, выделенных в бизнес-процессе "Приобретение земельного участка" или "Продажа земельного участка". Таким образом, руководство постоянно имеет информацию о том, на каком этапе выполнения находится бизнес-процесс. Все остальные возможности, реализуемые в рамках построения бизнес-процессов (оптимизация затрат через моделирование бизнес-процессов, расчет себестоимости каждой составляющей бизнес-процесс операции, формирование бюджетов на основе выделения процессов (АВВ-бюджеты) и пр.) эффективны лишь для регулярно повторяемых бизнес-процессов. Приобретение же или продажа участков становятся регулярными только в условиях осуществления торговли земельными участками как вида деятельности.

**5. Даны рекомендации по определению экономически обоснованного уровня затрат на выполнение контрактов по тендерам на основе релевантного подхода к принятию оценочной организацией решения по тендерам.**

Для принятия управленческих решений в организациях, занимающихся в рамках тендерной системы оценочной деятельностью, должна быть сформирована система управленческого учета, поскольку данные финансового учета не могут быть использованы в полной мере (рис. 2).



**Рис. 2. Соотнесение затрат и результатов по тендерам в рамках финансового учета**

Исходя из представленной на рисунке схемы, можно выделить следующие проблемы, препятствующие формированию управленческой информации:

- часть затрат, связанных с принятием участия в тендерных торгах, фиксируется на счете прочих доходов и расходов, т.е. выпадает из анализа, например: проценты по кредиту, суммы вознаграждения банку по предоставленной гарантии, а также затраты непосредственно связанные с подготовкой заявки по тем тендерам, которые впоследствии оказались невыигранными;
- невозможно сформировать информацию о доходах и расходах в разрезе каждого выигранного тендера, причем, если выручку можно выявить на основании аналитической карточки к счету 90.1 "Выручка", то затраты по конкретному тендеру ведутся котловым способом в разрезе статей, подразделений, видов деятельности, но не в разрезе отдельных тендеров;
- учетный процесс ограничивается только фактическими данными, в то время как тендерная система предполагает оперирование, скорее, плановыми значениями затрат, которые впоследствии сопоставляются с фактическими - в рамках каждого тендера.

Таким образом, получить объективную информацию об эффективности осуществления тендерной деятельности (как в целом, так и в разрезе каждого выигранного тендера) не представляется возможным, либо необходимо использовать ручную выборку данных, что в современных условиях ведения автоматизированного учета является свидетельством неэффективной организации учетного процесса. Помимо этого в условиях участия в большом количестве тенде-

ров возникает необходимость в формировании системы управленческих счетов, позволяющих систематизировать учетную информацию, выявлять отклонения плановой себестоимости выполнения тендеров от фактически осуществленных затрат системным образом.

Все эти недостатки устраняются в рамках предложенного нами релевантного подхода, основой которого является следующее утверждение: чем больше невыигранных тендеров, тем большей становится величина нерелевантных затрат, а деятельность фирмы - менее эффективной. При этом затраты и доходы оценочной фирмы делятся на релевантные и нерелевантные.

В традиционном понимании при принятии решения учитываются только те доходы и расходы, величина которых зависит от принимаемого решения, т.е. учитываются релевантные показатели. Соответственно, к нерелевантным относятся расходы (и доходы), величина которых от выбора того или иного варианта не зависит, а потому их значениями при принятии решения пренебрегают (например, уже осуществленные на момент принятия решения затраты). Однако данный подход верен лишь при условии игнорирования взаимосвязи между тендерами. Факт принятия решения о размещении заказов не исполнителем, а заказчиком также свидетельствует о нетипичной для управленческого учета ситуации применения релевантного подхода, которая привносит свою специфику в процесс анализа.

По нашему мнению подход следует применять не к конкретному тендеру, а сразу к группе тендеров, что расширяет поле для анализа и позволяет принимать более объективные управленческие решения. Более того, проведение анализа на основе релевантных показателей группы тендеров трансформирует традиционные представления о релевантности и позволяет утверждать, что в определенных ситуациях нерелевантные затраты не остаются неизменными, а наличие отрицательного релевантного результата по одному из заказов не ведет к автоматическому отказу от его выполнения.

Так, в практике оценочных фирм возникают случаи, когда руководство подает заявки на участие сразу в двух тендерах, при этом внутренних ресурсов организации (количество специалистов-оценщиков, величина оборотных средств и пр.) достаточно для выполнения только одного заказа. Руководство надеется, с одной стороны, увеличить шансы на получение заказа, с другой - в случае победы по одному из тендеров предполагает отказаться от другого, рассмотрение заявок по которому продлится дольше. В подобных условиях формирование нерелевантной информации для ее исключения из анализа должно происходить не по одному, а сразу по двум заказам, при этом либо один из тендеров будет выигран, либо ни одного. Первый случай характеризуется проведением следующего анализа (табл. 1).

**Таблица 1. Анализ эффективности размещения заявок  
на принятие участия в тендерах, проводимый на основе  
релевантного подхода в управлении**

Показатели	Тендер № 1, тыс. руб.		Тендер № 2, тыс. руб.	
	Релевант- ные	Нерелевант- ные	Релевант- ные	Нерелевант- ные
Статья затрат 1	$\sum_p^1$	-	$\sum_p^2$	-
Статья затрат 2	-	$\sum_n^1$	-	$\sum_n^2$
Статья затрат 3	-	$\sum_n^1$	-	$\sum_n^2$
Статья затрат 4 - нерелевантные затраты заказа 1 (см. п. 2)	x	x	-	$2\sum_n^1$
Итого затрат	$\sum_p^1$	$2\sum_n^1$	$\sum_p^2$	$4\sum_n^{1,2}$
Результат	Отказ от тендера		Победа в тендере	

Если фирма побеждает в тендере № 2, релевантные затраты тендера № 1 в сумме  $\sum_p^1$  игнорируются, ибо возникают они только в случае выполнения заказа. Величина же нерелевантных затрат  $2\sum_n^1$  остается неизменной. Зато по тендеру № 2 величина нерелевантных затрат изменится и при прочих равных условиях составит уже не  $2\sum_n^1$ , а  $4\sum_n^{1,2}$ , т.е. нерелевантные затраты первого заказа будут учтены в составе затрат на выполнение тендера №2. При этом затраты первого тендера ( $2\sum_n^1$ ) в рамках второго тендера нельзя считать релевантными, ибо руководство ООО "Оценщик" поставлено перед фактом жесткой взаимосвязи: победа в одном тендере автоматически ведет к отказу от другого. Таким образом, дополнительные затраты в сумме  $2\sum_n$  имеют место при победе организации в любом из тендеров, следовательно они нерелевантны. Исходя из этой информации, специалисты в области управленческого учета могут высчитать уровень релевантных издержек при различных вариантах победы, что позволит ответить на вопрос: "Стоит ли принимать участие в тендерах с расчетным уровнем цен?".

Во втором случае, когда фирма не побеждает ни в одном из тендеров, компенсировать нерелевантные затраты не удастся, а потому их величина по каждому из тендеров останется неизменной - на уровне  $2\sum_n$ . Таким образом, нерелевантные затраты ведут себя согласно классическому подходу к определению сущности релевантности. Однако принцип неизменности нерелевантных затрат перестает действовать в момент появления нового (третьего) тендера, который может компенсировать осуществленные ранее затраты в размере  $4\sum_n^{1,2}$ , а также покрыть собственные релевантные и нерелевантные издержки.

Еще один парадокс, основанный на принятии решений по тендерам, заключается в допущении отрицательного релевантного результата по одному из заказов, если его выполнение, пусть даже в убыток, гарантирует получение одного или нескольких последующих заказов, способных компенсировать вменен-

ный на момент анализа убыток и принести прибыль. Иначе говоря, если в предыдущем примере (см. табл. 1) оценочная фирма действовала в условиях ограниченности ресурсов, что вызывало необходимость в отказе от участия в одном из тендеров, то текущая ситуация, наоборот, характеризуется достаточностью ресурсов для того, чтобы принять участие в выполнении даже убыточного заказа (табл. 2).

**Таблица 2. Анализ эффективности участия во взаимосвязанных тендерах, при условии убыточности одного из них**

Показатели	Тендер № 1, тыс. руб.		Тендер № 2, тыс. руб.	
	Релевантные	Нерелевантные	Релевантные	Нерелевантные
1. Затраты:				
1.1. Статья затрат 1	(100)	-	(100)	-
1.2. Статья затрат 2	-	(200)	-	(200)
1.3. Статья затрат 3	-	(150)	-	(150)
1.4. Статья затрат 4 - нерелевантные затраты заказа 1 (см. пункт 2)	х	х	-	(350)
1.5. Статья затрат 5 - вмененный убыток заказа 1 (см. пункт 4)	х	х	-	(10)
2. Итого затрат:	(100)	(350)	(100)	(710)
3. Доходы от заказа	90	х	520	х
4. Результат от выполнения	(10)	х	420	х
5. Общий результат	х	х	х	(290)

По данным таблицы 2 видно, что помимо нерелевантных затрат в себестоимость выполнения тендера № 2 также включен вмененный убыток, при этом указанный тендер все же не является прибыльным, а лишь позволяет уменьшить общую величину отрицательного финансового результата фирмы, который в случае отказа от выполнения тендера № 1 составил бы не 290 тыс. руб., а 350 тыс. руб.

Руководство оценочной фирмы должно анализировать уровень и динамику предлагаемых конкурентами цен. Это позволит оптимальным образом сочетать изложенный релевантный подход к управлению тендерными затратами, устанавливающий нижнюю (безубыточную) границу цен; и подход на основе анализа цен конкурентов, обеспечивающих нахождение верхней границы. В рамках указанного ценового диапазона у организации появляется "свобода маневра" в части установления окончательного уровня цен.

В рамках релевантного подхода возникает проблема выбора приоритетного заказа из нескольких (табл. 3).



**Таблица 3. Анализ эффективности размещения заявок на принятие участия в трех тендерах, проводимых одним заказчиком**

Показатели	Тендер № 1, тыс. руб.		Тендер № 2, тыс. руб.		Тендер № 3, тыс. руб.	
	Реле- вантные	Нереле- вантные	Реле- вантные	Нереле- вантные	Реле- вантные	Нереле- вантные
Статья затрат 1	$P3^1$	-	$P3^2$	-	$P3^3$	-
Статья затрат 2	-	-	$P3^2$	-	$P3^3$	-
Статья затрат 3	-	-	-	-	$P3^3$	-
Статья затрат 4	-	$HP3^1$	-	$HP3^2$	-	$HP3^3$
Статья затрат 5	-	$HP3^1$	-	$HP3^2$	-	$HP3^3$
Итого затрат:	$\sum P3^1$	$2\sum HP3^1$	$2\sum P3^2$	$2\sum HP3^2$	$3\sum P3^3$	$2\sum HP3^3$

В процессе выбора приоритетного заказа необходимо исходить из того, что нерелевантные затраты в сумме  $6\sum HP3$  тыс. руб., накопленные по трем тендерам, являются неизменными и должны быть покрыты за счет одного из тендеров. Величина релевантных затрат является индивидуальной для каждого тендера ввиду разного географического положения, объема выполняемых работ и прочих факторов. В данной ситуации можно предложить следующий алгоритм определения приоритетного тендера и установления цены на него, заявляемой при принятии участия во взаимосвязанных тендерах:

1) подсчитывается общий уровень нерелевантных затрат. По данным табл. 3 он составляет  $6\sum HP3$  тыс. руб.;

2) определяется величина релевантных затрат по каждому взаимосвязанному тендеру. Согласно табл. 3 она составляет:  $\sum P3$ ,  $2\sum P3$  и  $3\sum P3$  тыс. руб. для каждого тендера;

3) анализируются потенциальные цены конкурентов, на основе чего устанавливаются собственные цены выполнения заказов при условии, что:

$$ЦК^i > ЦФ^i > (P3^i + 6\sum HP3), \text{ где:} \quad (1)$$

ЦК - потенциальная цена выполнения заказа конкурентами;

ЦФ - цена выполнения заказа оценочной фирмой (с учетом скидки);

4) выбирается приоритетный тендер, отвечающий условию:

$$MD^i = (ЦФ^i - \sum P3^i) \rightarrow \max. \quad (2)$$

По приоритетному тендеру проводится углубленный анализ, направленный на сокращение затрат, связанных с выполнением тендера, и, соответственно, на сокращение показателя "ЦФ" без потери рентабельности. В зависимости от ценовой политики, проводимой руководством фирмы, в некоторых случаях возможно снизить цену выполнения заказа (ЦФ) за счет потери рентабельности, но при условии сохранения неравенства 1 и равенства 2.

6. Предложена учетно-аналитическая модель релевантного подхода к формированию цены на оценку земельных участков в условиях тендерной системы получения заказов, что позволяет систематизировать релевантные данные при крупных объемах деятельности, при этом рекомендуется введение

дополнительного активного счета 47 "Себестоимость выполнения заказов (тендеры)", поскольку счета-аналоги 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", 43 "Готовая продукция", предлагаемые Планом счетов и Инструкцией по его применению № 94н, для разработанной методики оказались не применимы.

Применение релевантного похода в оценочных организациях, объемы деятельности которых велики, ведет к необходимости выстраивания системы управленческих счетов и аналитики к ним. В процессе разработки системы управленческих счетов нами была учтена специфика деятельности оценочных фирм, работа которых, во-первых, связана с оказанием услуг, во-вторых, может начинаться в одном и заканчиваться в другом месяце. Помимо этого система управленческих счетов должна содержать не только фактические данные, но также включать данные плановые, с которыми впоследствии происходит сопоставление в разрезе каждого тендера. Предлагаемая система проводок приведена в таблице 4.

Счет 47 "Себестоимость выполнения заказов (тендеры)" - активный, сальдовый (сальдо означает фактическую себестоимость не выполненных на конец месяца заказов); в дебете счета в течение месяца указывается плановая (нормативная) себестоимость выполнения заказа (тендера), в конце месяца плановая (нормативная) себестоимость доводится до фактической путем включения отклонений; по кредиту происходит списание - в течение месяца по плановой (нормативной) себестоимости выполнения заказов (тендеров), в конце месяца - плановая (нормативная) себестоимость выполненных заказов доводится до фактической путем списания отклонений. Аналитический учет ведется по каждому выполняемому заказу (тендеру).

**Таблица 4. Предлагаемая система синтетических счетов  
для учета себестоимости выпуска и продаж услуг оценочных  
организаций, применяющих релевантный подход  
в принятии решений по тендерным заказам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция	
		дебет	кредит
1	Отражение плановой себестоимости заказов:		
1.1	- по предполагаемой величине релевантных затрат;	47	20.03.1
1.2	- по величине включенных нерелевантных затрат	47	20.03.2
2	Отражение продажи услуг:		
2.1	- выручка;	62	90.1
2.2	- НДС с продажи;	90.3	68
2.3	- списание плановой себестоимости выполненных заказов	90.2	47
3	Формирование фактических затрат:		
3.1	- релевантных;	20.03.1	26, 69, 70, 71
3.2	- нерелевантных	20.03.2	20.03.1
4	Корректировки по итогам месяца:		
4.1	- корректировка релевантных сумм;	47	20.03.1
4.2	- корректировка нерелевантных сумм;	47	20.03.2
4.3	- корректировка себестоимости продаж услуг	90.2	47

Счет 20 "Основное производство" соответствует аналогичному счету, описанному в Плане счетов и Инструкции по его применению № 94н. К данному счету открываются субсчета первого и второго порядков:

- а) 20.03 "Оценочная деятельность";
- б) 20.03.1 "Релевантные затраты по оценочной деятельности";
- в) 20.03.2 "Нерелевантные затраты по оценочной деятельности".

Субсчет второго порядка 20.03.1 "Релевантные затраты по оценочной деятельности" предназначен для накопления информации о релевантных затратах в разрезе аналитики, аналогичной аналитике счета 47. Так как при подаче заявки на участие в тендере неизвестно, будет ли тендер выигран, затраты, связанные с подготовкой заявки, рассматриваются как релевантные. По мере появления нерелевантных затрат они со счета 20.03.1 выделяются на отдельный субсчет второго порядка 20.03.2 "Нерелевантные затраты по оценочной деятельности". Нерелевантные затраты на данном субсчете накапливаются по дебету в разрезе статей затрат - без привязки к заказам.

Поскольку нерелевантными считаются уже осуществленные затраты и по невыигранным тендерам, их точная величина всегда известна, поэтому запланировать величину нерелевантных затрат в себестоимости каждого конкретного заказа не представляет сложности. С этих позиций суммы нерелевантных затрат по кредиту проводки № 1.2 и дебету проводки № 3.2 (см. табл. 4) должны совпадать и, соответственно, проводка № 4.2 (см. там же) становится излишней, ибо отклонений не возникает. Однако данная ситуация рассматривается нами как частный случай, ибо при наличии большого количества нерелевантных затрат руководитель оценочной фирмы может решить не включать всю их сумму в себестоимость одного заказа, а равномерно распределить между несколькими, предполагаемыми к выполнению. В этом случае часть нерелевантных затрат может по итогам месяца оказаться недовключенной в себестоимость заказов.

Таким образом, подход к использованию релевантных и нерелевантных показателей следует применять не к конкретному тендеру, а сразу к группе тендеров, что трансформирует традиционные представления о релевантности и позволяет утверждать, что в определенных ситуациях нерелевантные затраты не остаются неизменными, а наличие отрицательного релевантного результата по одному из заказов не ведет к автоматическому отказу от его выполнения. В результате релевантный подход позволяет решать сложные проблемы, связанные с определением экономически обоснованного уровня затрат на выполнение контрактов по тендерам, и соответственно, с обоснованным ценообразованием при различных условиях наступления победы. Помимо методологии, подходы к формированию учетно-аналитической системы для релевантного метода позволяют формировать управленческие данные системным образом при крупных объемах деятельности.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монография**

1. *Музафарова, Л.А.* Управленческие аспекты учета операций с земельными участками: Монография. - Казань: Центр инновационных технологий, 2011. - 185 с. - 11,6 п.л.

### **Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях ВАК**

2. *Музафарова, Л.А.* Организационно-правовые и учетно-аналитические аспекты тендерного получения заказов на оценку земельных участков / Л.А.Музафарова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2011. - № 3(27). - 0,9 п.л. - номер гос. рег. статьи 0421100034/. - Режим доступа: <http://uecs.mcnp.ru>.

3. *Музафарова, Л.А.* Налоговый учет операций с земельными участками [Текст] / Л.А. Музафарова. // Вестник Казанского ГАУ. - 2011. - № 2(20) - С. 32-37. - 0,75 п.л.

4. *Музафарова, Л.А.* Нерелевантная информация в условиях принятия решений по тендерам [Текст] / Л.А.Музафарова // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. - 2010. - № IV(2). - С. 271-274. - 0,5 п.л.

5. *Музафарова, Л.А.* Исторические аспекты развития земельных отношений в России [Текст] / Л.А.Музафарова // Вестник Казанского ГАУ. - 2010. - № 4(18). - С. 60-63. - 0,7 п.л.

### **Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов**

6. *Музафарова, Л.А.* К проблеме оценки земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / Л.А.Музафарова. // Современные аспекты экономики. - 2010. - №1(149). - С.116-119. - 0,25 п.л.

7. *Музафарова, Л.А.* Основные методы и особенности оценки земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / Л.А.Музафарова, А.С.Сеченкова // Современные аспекты экономики. - 2010. - №1(149). - С.120-123. - 0,19 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.).

8. *Музафарова, Л.А.* Правовые и учетные аспекты операций по приобретению земельных участков [Текст] / Л.А.Музафарова. // Инновационное развитие агропромышленного комплекса: материалы Всерос. научно-практич. конф. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010 - Т.77, ч. 1. - С. 138-141. – 0,19 п.л.

9. *Музафарова, Л.А.* Правовые, учетные и налоговые аспекты операций по приобретению земельных участков [Текст] / Л.А.Музафарова. // Инженерная наука - агропромышленному комплексу: материалы Междунар. научно-практич. Конф., посвященной 60-летию Института механизации и технического сервиса - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010 - Ч. 2.- С.65-70. – 0,38 п.л.

10. *Музафарова, Л.А.* Субсидирование затрат текущей деятельности сельскохозяйственных предприятий [Текст] / Л.А.Музафарова, М.Н.Галиева, Э.Р.Садриева // Инновационное развитие агропромышленного комплекса / Материалы Всерос. научно-практич. конф. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010 - Т. 77 ч. 1. - С. 282-285. – 0,19 п.л. (вклад автора 0,06 п.л.)

11. *Музафарова, Л.А.* Роль субсидий в условиях развития конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции [Текст] / Л.А.Музафарова, Р.И.Заялиева // Современные тенденции конкурентоспособности Республики Татарстан: инновация, инвестиции, кластерный подход: научно-практич. конф.: сборник научных трудов. - Казань: Центр инновац. технологий, 2010. - С.174-177. – 0,22 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.)

12. *Музафарова, Л.А.* Налоговые аспекты осуществления операций по приобретению земельных участков [Текст] / Л.А.Музафарова. // Потребительская кооперация: теория, методология, практика: материалы междунар. научно-практич. конф. - М.: Рос. Ун-т кооперации, 2010. - С. 279-283. – 0,25 п.л.

13. *Музафарова, Л.А.* Формирование учетно-аналитических систем в организациях, осуществляющих оценочную деятельность на основе тендерного получения заказов [Текст] / Л.А.Музафарова. // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики: материалы Междунар. научно-практич. конф. студентов, магистров, аспирантов. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010. - С. 295-301. – 0,45 п.л.

14. *Музафарова, Л.А.* Основные этапы формирования земельных отношений [Текст] / Л.А.Музафарова. // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: материалы всерос. научно-практич. конф. - Княгинино: НГИЭИ, 2011. - Т. 1. - С. 117-123. – 0,3 п.л.

15. *Музафарова, Л.А.* Расчет стоимости земельного участка методом остатка [Текст] / Л.А.Музафарова // Инновационное развитие агропромышленного комплекса: материалы Всерос. научно-практич. конф. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. - С. 361-366. – 0,3 п.л.

16. *Музафарова, Л.А.* Использование методов распределения и выделения при определении рыночной цены земельного участка [Текст] / Л.А.Музафарова // Инновационное развитие агропромышленного комплекса: материалы Всерос. научно-практич. конф. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. - С. 349-350. – 0,2 п.л.

17. *Музафарова, Л.А.* К вопросу чета земель сельскохозяйственных организаций [Текст] / Л.А. Музафарова, А.С. Сеченкова // Инновационное развитие агропромышленного комплекса: материалы Всерос. научно-практич. конф. - Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. - С.359-361. – 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)



10 ~

**Автореферат**

Подписано в печать 25.05.2011 г. Заказ № K1/1084. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64